

La multilateralidad en la fiscalidad internacional al hilo de la acción 15 BEPS⁽¹⁾

Aurora Ribes Ribes⁽²⁾

Sumario

1. Ventajas e inconvenientes de la multilateralidad. La acción 15 del Proyecto BEPS; 2. La cooperación fiscal multilateral extramuros de la Unión europea; 3. Análisis del multilateralismo tributario en la Unión Europea; 3.1.Experiencias multilaterales entre estados miembros; 3.2. El Convenio Modelo de la Unión Europea como preludio de un tratado europeo multilateral; 4. Desarrollo de un instrumento multilateral en la era post-BEPS.

1. Ventajas e inconvenientes de la multilateralidad. La acción 15 del Proyecto BEPS

Como es sabido, a solicitud de los países miembros del G20, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) publicó en julio de 2013 su “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”⁽³⁾, en el que demanda cambios fundamentales en los mecanismos actuales, así como la adopción de nuevos enfoques basados en el consenso, incluyendo disposiciones anti-abuso, con el fin de evitar y contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

El Proyecto BEPS (*Base erosion and profit shifting*), que marca un punto de inflexión en la historia de la cooperación internacional en materia tributaria, identifica quince actuaciones que deben abordarse e implementarse dentro de unos plazos concretos. Especialmente llamativo resulta el masivo acuerdo de los distintos operadores económicos (legisladores, organizaciones no gubernamentales, contribuyentes, medios de comunicación, etc.) acerca de la necesidad de acometer esta empresa, que implica importantes acciones nacionales, supranacionales e internacionales, en aras a lograr los objetivos propuestos. Se trata de un consenso sin precedentes⁽⁴⁾ en el ámbito de la fiscalidad, lo que sin duda incrementa su relevancia e influencia.

En particular, la Acción 15 BEPS se dirige a “analizar las cuestiones de Derecho Internacional Público y Tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y así enmienden los convenios fiscales bilaterales. Sobre la base de este análisis, las partes interesadas desarrollarán un instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que reflejen la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución”.

Como ha manifestado la OCDE en su Plan BEPS, “en el cambiante entorno de la imposición internacional, una serie de países han expresado su preocupación por el modo en que los estándares internacionales en que se basan los tratados bilaterales distribuyen las potestades impositivas entre los países de la fuente y de residencia. Este Plan de acción se centra en solucionar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”. Ahora bien, como seguidamente matiza, las acciones a emprender, dirigidas a restaurar la imposición tanto en la fuente como en la residencia en una serie de casos en los que, de lo contrario, los ingresos transfronterizos quedarían sin gravamen o sujetos a baja tributación, no están directamente encaminadas a cambiar los estándares internacionales actuales sobre la distribución de las potestades impositivas respecto a este tipo de rentas.

En particular, se diseña como una Acción a realizar en un período que puede superar los dos años, y que necesariamente deberá ser desarrollada en varias etapas, empezando por un análisis exhaustivo de las cuestiones planteadas. Como resultado de esta primera fase se publicó, el 16 de septiembre de 2014, el Informe de la OCDE sobre “Developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaties”⁽⁵⁾, en el que se ponen de relieve las distintas razones que abogan por la conveniencia de adoptar un instrumento multilateral en esta sede. A tal efecto, fruto del “OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers⁽⁶⁾” de febrero de 2015, se establece un grupo *ad hoc*, abierto a la participación de todos los Estados, que iniciará sus trabajos no más tarde de julio de 2015, a fin de concluir el diseño de tal convenio multilateral en diciembre de 2016.

En dicho Informe, basado en el análisis realizado por expertos en Derecho Internacional Público y en Fiscalidad⁽⁷⁾, la OCDE señaló que la adopción de un

instrumento convencional de carácter multilateral es deseable y factible. En esta dirección, se acordó la celebración de una Conferencia internacional a principios de 2015, en cuyo seno se negocie y desarrolle el contenido de este proyecto. La Conferencia estará abierta a todos los países interesados y sus trabajos no podrán dilatarse más de dos años.

Aunque los tratados bilaterales de doble imposición hayan sido eficaces en la lucha contra este fenómeno perjudicial, pervive sin embargo la preocupación acerca de la evasión fiscal (o “doble desimposición”) que en ocasiones deriva de las interacciones entre dos o más Estados. Así se recoge en la Introducción del citado Informe, donde se advierte que pese a la consistencia que supone para la regulación de las situaciones transfronterizas la red de más de 3.000 convenios bilaterales actualmente existente, las lagunas y fricciones en este terreno no han dejado de aumentar, lo que se traduce en cantidades nada despreciables de renta que no son gravadas en ningún Estado.

Las razones que abogan a favor de la cooperación multilateral son obvias y han sido reseñadas tanto por la Comisión Europea, como por la OCDE. La adopción de un instrumento multilateral en sede tributaria se valora positivamente no sólo por parte de las empresas, sino también en sede de personas físicas⁽⁸⁾. Respecto a las multinacionales, el Convenio multilateral facilitaría la planificación de operaciones en un espacio económico más amplio. Al existir un único tratado, las decisiones sobre dónde establecer las filiales responderían más a criterios económicos y prácticos, y no a las diversas regulaciones pactadas entre los Estados a nivel bilateral. La multilateralidad beneficiaría igualmente a las pequeñas y medianas empresas, así como a los particulares, en la medida en que simplificaría el tratamiento fiscal de las actividades transfronterizas. Estas indudables ventajas sólo serían predicables, empero, de un convenio multilateral no excesivamente complejo, en el bien entendido de que la complejidad dificultaría su aplicación práctica.

Aun cuando participamos del espíritu que imbuye la Acción 15 BEPS, conviene tener en cuenta los posibles inconvenientes⁽⁹⁾ que traería aparejado un eventual Convenio multilateral en materia tributaria. A nuestro juicio, las principales servidumbres que implicaría la multilateralidad serían las siguientes: (a) Mayor dificultad a la hora de diseñar soluciones específicas para dos Estados. Este tipo de medidas *ad hoc*, que en un convenio bilateral se adoptan de manera ágil para resolver una concreta situación entre Estados, serían en el plano multilateral más difíciles de alcanzar, atendido el mayor número de Estados parte

y, en consecuencia, la mayor problemática para adoptar compromisos; (b) Carácter menos dinámico en comparación con un tratado bilateral. Las soluciones adoptadas presentarían un carácter más estático, pues su actualización requeriría que fueran de nuevo renegociadas y consensuadas por los Estados partícipes (además de aprobadas por sus Parlamentos nacionales). En esta línea, a mayor abundamiento, los cambios propuestos por una minoría de Estados firmantes correrían el riesgo de no prosperar, en los casos en que la mayoría no respalde dichas modificaciones.

2. La cooperación fiscal multilateral extramuros de la Unión Europea

Los Convenios Modelo de la Comunidad Andina constituyen, cronológicamente, los que primero se encaminan a satisfacer las demandas de los Estados en vías de desarrollo, así como las de estos en sus relaciones con los Estados desarrollados.

Ciñéndonos al ámbito de la lucha contra la doble imposición, la génesis de tan relevantes Modelos se remonta al artículo 27 del Acuerdo de Cartagena⁽¹⁰⁾, en virtud del cual se apremiaba a los Estados partes en orden al establecimiento del régimen común sobre tratamiento de los capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías no más tarde del 31 de diciembre de 1970. En cumplimiento del plazo señalado, fue dictada por la Comisión la Decisión 24, cuyo artículo 47 vino a exigir la aprobación, durante el transcurso de dicha anualidad, de un convenio destinado a evitar la doble imposición entre los países miembros, así como el establecimiento de un Convenio tipo “para la celebración de arreglos sobre doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la subregión”.

Fruto de ello, por Decisión n° 40 del Acuerdo de Cartagena⁽¹¹⁾, adoptada en el séptimo período de sesiones ordinarias (Lima, 8 a 16 de noviembre de 1971), se aprobó un “Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros” (artículo 1º, Anexo 1) y un “Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la subregión” (artículo 2º, Anexo 2). Atinentes ambos⁽¹²⁾ a la imposición sobre la renta y sobre el patrimonio, tales convenios albergan soluciones aún más radicales que las contenidas en el Modelo de México⁽¹³⁾ de 1943, considerado hasta la fecha el documento más favorable a los intereses de los Estados de América Latina por su proclamación del principio de la fuente sin excepción⁽¹⁴⁾.

En la actualidad, el objetivo marcado es la superación de los extremos que representan, de un lado, el Convenio Modelo de la OCDE y, de otro lado, el

Modelo del Pacto Andino y las Conclusiones de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) aprobadas en 1977 –conocidas bajo el título “Modelo de la ALALC”⁽¹⁵⁾–, con el fin de alcanzar el deseable entendimiento entre ambos grupos de Estados. Huelga subrayar que el fenómeno de la doble imposición adquiere especial trascendencia en las relaciones entre los países desarrollados y los países en vías de desarrollo⁽¹⁶⁾, puesto que mientras los primeros son partidarios de la aplicación del criterio de residencia a la hora de gravar, por ser quienes exportan el capital y la tecnología, los Estados en vías de desarrollo se inclinan, encontrándose en su territorio los recursos naturales, por el principio de la fuente a efectos tributarios.

El Convenio para evitar la doble imposición entre los Estados miembros de la actual Comunidad Andina se estructura en cuatro capítulos y veintiún artículos, de cuyo examen es posible colegir las características siguientes. Se ha optado por la elaboración de un convenio multilateral de carácter casi tan detallado como los de naturaleza bilateral celebrados con países no miembros. Igualmente, conviene destacar que a través de su articulado se confiere al país de la fuente mayor preponderancia y hasta exclusividad en numerosos casos, filosofía ésta que preside asimismo el Modelo de convenio bilateral para evitar la doble imposición internacional entre países del Pacto Andino y terceros Estados. En realidad, ambos tratados devienen idénticos salvo ligeras excepciones⁽¹⁷⁾.

Con todo, no podemos sino constatar la escasa trascendencia práctica de que ambos Convenios son acreedores en nuestros días. Por una parte, la Decisión n° 40 preceptuaba en su artículo 3° la necesidad de que los Estados adoptaran, antes del 30 de junio de 1972, las providencias necesarias para la entrada en vigor entre ellos del Convenio multilateral. No obstante el cumplimiento de esta exigencia por parte de Ecuador, Bolivia y Venezuela, Perú vino a ratificar tal Decisión pero no efectuó el depósito indicado, mientras que Colombia ni siquiera ha ratificado el Convenio. Por otra parte, en cuanto a las relaciones tributarias con países ajenos a la subregión, es el artículo 5° de la Decisión n°40 el que señala que los convenios de doble imposición que suscriban los Estados del Grupo Andino deberán ajustarse al Convenio marco aprobado por aquélla. Se prevé, asimismo, la realización de consultas previas a la adopción de un acuerdo bilateral en esta sede, por parte de los Estados miembros, así como la adecuación de que habrían de ser objeto los acuerdos firmados con anterioridad a la mencionada Decisión, a las pautas reseñadas en esta última.

En síntesis, hasta 2004 los tratados en materia de doble imposición entre los Estados pertenecientes a la Comunidad Andina fueron prácticamente inexistentes⁽¹⁸⁾. Con fecha 4 de mayo de 2004 se adoptó la Decisión n° 578, en virtud de la cual se estableció un “Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal”, a modo de acuerdo multilateral entre los Estados de la Comunidad Andina.

También es exiguo el número de convenios concluido entre estos y terceros Estados. En efecto, si bien los países de la Comunidad Andina han ido extendiendo con el tiempo sus relaciones con Estados ajenos a la subregión, su red de tratados bilaterales de doble imposición reviste todavía hoy un carácter limitado.

En este punto, cabe señalar el abandono paulatino de la voluntad inquebrantable manifestada por estos Estados en cuanto a la adopción, en observancia estricta de su propio Convenio tipo, de acuerdos de doble imposición con terceros países, sin que ello signifique, no obstante, la teórica renuncia al principio de la fuente como criterio nuclear que con carácter deseable habría de presidir sus negociaciones con Estados ajenos a la subregión. Tal cambio de actitud se aprecia, por ejemplo, en el Convenio de doble imposición firmado entre Venezuela y México⁽¹⁹⁾ en 1997, cuyo artículo 3(2) transcribe exactamente el tenor de dicho precepto en el CM OCDE. En buena lógica, además, el primer punto del Protocolo que acompaña al tratado dispone que las normas de éste, pergeñadas en idéntica forma al CM OCDE de 1995, deben ser interpretadas de acuerdo con los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de tal Organización internacional.

Concluyendo, cabe afirmar que el Convenio Modelo sólo resulta aplicable en la actualidad entre los integrantes de la Comunidad Andina y no en relación con terceros países, ni siquiera de la órbita latinoamericana que, en contraste, adoptan como patrón el CM OCDE, tal y como demuestra el CDI entre Ecuador y Uruguay.

Al margen de la experiencia andina, entre los tratados multilaterales sobre renta y patrimonio donde predomina la adopción del criterio de la fuente como punto de conexión cabe citar, asimismo, el Convenio de Cooperación Fiscal de 29 de enero de 1971 de la OCAM⁽²⁰⁾ (The Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne). Un ejemplo adicional de convenio multilateral fuera de las fronteras europeas es el “Agreement of the Governments of the Member

States of the Caribbean Community for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion”⁽²¹⁾ de 1994.

3. Análisis del multilateralismo tributario en la Unión Europea

3.1. Experiencias multilaterales entre Estados miembros

En la actualidad, la mayoría de los convenios suscritos en materia tributaria entre los Estados miembros de la Unión Europea son de carácter bilateral. Pese a las dificultades que implica alcanzar acuerdos multilaterales, se impone la necesidad de que los Estados trabajen conjuntamente con el fin de garantizar una tributación correcta y eliminar los supuestos de evasión fiscal. En este contexto, el Proyecto BEPS representa una magnífica oportunidad para lograr una cooperación más amplia que no debería ser desaprovechada por los Estados miembros.

Esta realidad ha sido recientemente estudiada por la Comisión Europea, a través de su Informe sobre “Removing cross-border tax obstacles. Organisation and practices in Member States’ tax administrations”⁽²²⁾. En este sentido, se constata que prácticamente todos los Estados miembros tienen convenios bilaterales con los Estados vecinos. Sin embargo, se trata de convenios generales para evitar la doble imposición, que a menudo no contienen cláusulas específicas sobre los trabajadores transfronterizos procedentes del país vecino. De los 28 Estados miembros de la UE, sólo 10 contemplan este tipo de disposiciones.

Un primer paso hacia la consecución de esta cooperación multilateral es la colaboración existente entre las autoridades competentes de Holanda, Bélgica y Alemania, a través de equipos de expertos que informan a los contribuyentes, personas físicas, acerca de las consecuencias de su trabajo transfronterizo en materia tributaria, de Seguridad social y de derechos pasivos. En la misma dirección cabe citar las iniciativas adoptadas por el Benelux (Holanda, Bélgica y Luxemburgo). Ambos supuestos constituyen ejemplos de “buenas prácticas” según la Comisión Europea, y podrían suponer el preludio de un futuro convenio multilateral en el seno de la Unión Europea.

Desafortunadamente, estas prácticas no están generalizadas en el momento actual entre los países europeos, debido a las divergencias existentes en torno a la interpretación de los convenios y a la ausencia de un criterio común a la hora de resolver situaciones específicas, todo lo cual redundará en un impacto negativo sobre los trabajadores transfronterizos en la mayoría de Estados miembros.

Como excepción a esta regla general cabe citar el caso de Holanda, que al margen de las experiencias ya comentadas, vuelve a ser pionera en la introducción de medidas especiales para las personas físicas que se desplazan a países vecinos por motivos laborales⁽²³⁾. Así, en el tratado suscrito entre Holanda y Bélgica⁽²⁴⁾, se prevé que cualquier individuo que resida en Holanda y trabaje en Bélgica, recibirá la compensación pertinente por parte de las autoridades holandesas en la hipótesis de que la carga tributaria resultante de ambos países exceda lo que el contribuyente hubiera pagado si viviera y trabajara en Holanda. El nuevo convenio para evitar la doble imposición internacional firmado entre Holanda y Alemania el 12 de abril de 2012 contiene una cláusula similar. Asimismo, estos dos países han concluido recientemente un acuerdo especial sobre la imputación de rentas por cese laboral a individuos que hubieran trabajado en ambos Estados.

En esta línea de cooperación que pretende ir más allá de la bilateralidad, cabe citar también los acuerdos específicos para trabajadores transfronterizos de países vecinos, vigentes entre Alemania, Austria y Suiza (*Grenzgängerregelungen*), en los que se determinan los criterios de imposición y, por ende, a quién corresponde ejercitar la potestad tributaria en cada caso.

Buena prueba de que la cooperación entre países vecinos se reputa especialmente útil es, sin duda, la Convención Nórdica⁽²⁵⁾ de 23 de septiembre de 1996, cuya entrada en vigor se produjo el 11 de mayo de 1997 –siendo aplicable a partir del 1 de enero de 1998–, y del que forman parte Dinamarca, Suecia, Finlandia, Noruega, Islandia y las Islas Faroe. Esta experiencia ha demostrado que, existiendo un denominador común en términos culturales y económicos, puede lograrse una auténtica cooperación multilateral. Los satisfactorios resultados derivados de esta Convención así lo acreditan en el tiempo, lo que explica que este instrumento multilateral constituya una referencia incuestionable en el Derecho Internacional Tributario.

En líneas generales, la Convención Nórdica se inspiró en el CM OCDE en materia de renta y patrimonio, si bien adaptándolo al formato multilateral. Esta circunstancia exigió acometer cambios sustanciales en algunos aspectos, que difieren claramente de las cláusulas OCDE, para lo cual los países nórdicos se basaron en el borrador de Convenio Modelo multilateral elaborado por el Área Europea de Libre Comercio en los años 1965-1969.

La idea había surgido en la década de los setenta, ante la conveniencia de regular de manera comprehensiva el gravamen de las relaciones económicas

entre estos países, en los que abundan las actividades transfronterizas. Pese a las evidentes similitudes, las negociaciones se extendieron más de diez años hasta que el primigenio tratado multilateral fue firmado. En la actualidad, la Convención Nórdica⁽²⁶⁾, que sustituyó a todos los tratados bilaterales entonces existentes entre estos países, sigue constituyendo el único instrumento convencional de carácter multilateral entre países de la OCDE.

Como no podía ser de otro modo, la Convención Nórdica contempla de manera especial el tratamiento de los trabajadores transfronterizos⁽²⁷⁾, a través de los artículos I y II de su Protocolo. Sin embargo, a diferencia de los convenios bilaterales, no contiene artículo alguno sobre intercambio de información. El motivo estriba en que, ya en 1972, estos países suscribieron un Convenio multilateral de asistencia administrativa mutua –en vigor desde 1973–, modificado en 1976, 1981 y 1987, hasta ser reformado globalmente mediante el Convenio de 7 de diciembre de 1989 –que entró en vigor el 9 de mayo de 1991– para extenderlo a las Islas Faroe y Groenlandia.

3.2. El Convenio Modelo de la Unión Europea como preludio de un Tratado europeo multilateral

Desde hace varias décadas asistimos a una transformación de las relaciones entre el Derecho Internacional, el Derecho europeo y el Derecho interno en lo concerniente a cuestiones impositivas. Esta interacción resulta más patente a raíz de las decisiones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y, especialmente, desde el Asunto Schumacker⁽²⁸⁾. A este respecto, si bien los Estados miembros conservan su competencia en los impuestos directos, no es menos cierto que se ven obligados a ejercitar su poder de forma que se asegure la plena aplicación de los principios y libertades fundamentales de la UE.

La relación entre los convenios para evitar la doble imposición y el Derecho europeo ha concitado desde entonces la atención de los estudiosos, que han abogado bien por la primacía absoluta del ordenamiento europeo (así como por la aplicación en sede judicial de la doctrina de la nación más favorecida⁽²⁹⁾ –firmemente defendida por el Profesor Rädler⁽³⁰⁾ y por la Escuela de Viena, entre otros autores–), bien sosteniendo, por el contrario, la necesidad de obedecer los convenios de doble imposición (aun en detrimento del Derecho europeo) en calidad de instrumentos del Derecho Internacional (postura esta última sustentada, entre otros, por el Profesor Vogel⁽³¹⁾).

En la actualidad, la necesidad de luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios se une a la problemática citada y revitaliza una antigua propuesta doctrinal⁽³²⁾, apenas considerada desde las instituciones y organizaciones internacionales, cual es la adopción de un hipotético Convenio Modelo de la UE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. El hecho de que los Estados miembros hayan manifestado siempre su preferencia por la coordinación fiscal, frente a la armonización, se revela ya como un dato a favor de esta iniciativa. Junto a ella ha sido enunciada, igualmente, la posibilidad de elaborar un Convenio Multilateral –siempre en el seno de la UE– para evitar la doble imposición internacional.

Es conveniente subrayar, ya desde este momento, que ambas propuestas revisten genéricamente el carácter de instrumentos de Derecho Internacional y, en consecuencia, reúnen la flexibilidad necesaria para alcanzar los principales objetivos de la UE. De otro lado, se ha de matizar asimismo que, ni el Convenio Modelo ni el Tratado Multilateral suponen medidas novedosas sino que, al contrario, han sido suficientemente probadas en el pasado⁽³³⁾. La Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal entre los Estados miembros de la OCDE y del Consejo de Europa, suscrita en 1988 y cuyo texto actualizado entró en vigor el 1 de junio de 2011, constituye un buen ejemplo de ello.

Ciñéndonos al Convenio Modelo y, con el propósito de precisar sus líneas definitorias, resulta obvio admitir que éste seguiría esencialmente muchas de las reglas contenidas en el CM OCDE, sin perjuicio de la necesidad de efectuar los cambios requeridos para su conformidad con los principios del Derecho europeo. Siendo ello así, debería buscarse un criterio razonable que permitiera determinar aquello que debe ser modificado. A estos efectos, es imprescindible tener presente que estar de acuerdo con el Derecho de la UE no significa sino respetar su Derecho originario y sus principios, excluyendo a su vez cualquier tipo de conflicto con el orden internacional. Así pues, una vez garantizado el cumplimiento del Derecho europeo, los Estados miembros serían plenamente libres para regular sus relaciones bilaterales entre ellos.

En otro orden de cuestiones y, en relación ahora al Convenio Multilateral de la UE (que se prevé no tanto como una alternativa al Convenio Modelo sino como una medida posterior a la consecución de aquél), se ha de resaltar que éste también encontraría su base en el CM OCDE, debería ser firmado por todos los Estados miembros y sustituiría a todos los convenios bilaterales de doble

imposición existentes entre estos países. Conviene recordar, a estos efectos, la tentativa de borrador preliminar de Convenio Multilateral Europeo⁽³⁴⁾ en materia de renta y patrimonio llevada a cabo en 1968. Este proyecto observaba en líneas generales el CM OCDE de 1963, otorgando prevalencia al criterio de la residencia. Los trabajos conducentes a la adopción de este convenio modelo, que era realmente un tratado multilateral aplicable a los residentes en cualquier Estado miembro de la UE, fueron abandonados al conceder los Estados mayor importancia a la armonización de las legislaciones nacionales.

Avanzando en el tiempo, tampoco la OCDE consideró la opción del tratado multilateral como viable, pese a lo cual la Comisión Europea⁽³⁵⁾ retomó el debate en 2005. El Documento de trabajo⁽³⁶⁾ publicado en junio de 2005 cuestionaba la virtualidad de los convenios bilaterales como instrumentos idóneos para eliminar la doble imposición y la evasión fiscal en casos triangulares o multilaterales, abogando por la necesidad de avanzar hacia un Convenio Multilateral Europeo a través de un Convenio Modelo basado en el CM OCDE, como paso intermedio. Ambas alternativas se discutieron con los Estados miembros en una reunión mantenida en Bruselas en julio de 2005, como resultado de la cual, sin embargo, no llegó a materializarse ninguna solución⁽³⁷⁾. Habiéndose multiplicado las situaciones de *treaty shopping* desde entonces, como consecuencia de la globalización de la economía y de las relaciones internacionales, no es de extrañar que sea la OCDE la que haya revitalizado aquella iniciativa en pro de la multilateralidad en el terreno convencional.

A nuestro juicio, la principal fuente de dificultades, tanto en lo que respecta al Convenio Modelo como al Tratado Multilateral, radicaría en las cuestiones procedimentales. Debe tenerse en cuenta, de un lado, que en la UE se requiere generalmente la unanimidad en lo que concierne a asuntos de imposición directa; de otro lado, no es posible olvidar que el Derecho Internacional únicamente obliga a los Estados en la medida en que estos así lo hayan aceptado formalmente. Todo ello implicaría la necesidad de que la totalidad de los Estados miembros manifestara su conformidad con el contenido del proyecto de Convenio Modelo o del Tratado Multilateral, posiblemente bajo la coordinación de la Comisión Europea. Es precisamente en este punto, esto es, en la exigencia de ese consentimiento unánime donde estriba el mayor obstáculo técnico.

En este orden de ideas, se plantea asimismo el interrogante de cuál sería la mejor combinación de los principios del Derecho Internacional Tributario con el Derecho europeo. En relación con esta cuestión, se ha venido afirmando que el

Convenio Modelo de la UE podría representar una solución más flexible⁽³⁸⁾ que el Tratado Multilateral. De hecho, sólo el Convenio Modelo permitiría mantener convenios separados entre los Estados miembros en lo referente a sus relaciones bilaterales.

Respecto a la relación entre los tratados bilaterales y el Convenio Modelo, surgiría la cuestión de en qué medida gozarían los Estados miembros de libertad para determinar el contenido de los Convenios impositivos que, eventualmente, concluyeran entre ellos. En nuestra opinión, parece evidente que los Estados miembros se verían obligados a cumplir las disposiciones del Convenio Modelo⁽³⁹⁾ y, consiguientemente, toda libertad para decidir acerca de atenerse o no a lo previsto en el mismo conllevaría el riesgo de frustrar su función. Nótese que el Convenio Modelo europeo no persigue reemplazar al CM OCDE, ni complementarlo, sino tan sólo ofrecer soluciones concretas de especial interés para los Estados miembros de la UE⁽⁴⁰⁾.

Frente a tal punto de vista se ha objetado que la obligación de los Estados miembros de tomar como punto de referencia el Convenio Modelo, conduciría a la desaparición de toda diferencia sustancial entre, de una parte, un único Tratado Multilateral de doble imposición de la UE y, de otra, la combinación integrada por el Convenio Modelo de la UE y los tratados bilaterales nacidos a su imagen y semejanza. Sin embargo, consideramos que esta opinión no resulta del todo correcta, si tenemos en cuenta que las previsiones del Convenio Modelo deberían variar en cuanto a su grado de especificidad, conteniendo unas veces cláusulas de carácter amplio y otras, en cambio, disposiciones más detalladas.

Conviene advertir que, desde esta perspectiva, lo que se sugiere es concebir el Convenio Modelo con una estructura similar a una Directiva de la UE. De este modo, como ya se ha significado, las disposiciones del mismo podrían ser más o menos específicas en función de lo que en cada momento fuera necesario a efectos de garantizar el respeto al Derecho Europeo.

Llegados a este punto, se evidencia que las ideas mencionadas no constituyen sino un marco de armonización, aunque sea de forma indirecta, pues el resultado final del proceso de introducción del Convenio Modelo de la UE debería conducir a una aproximación de las legislaciones internas de los Estados miembros en materia tributaria.

En definitiva, el Convenio Modelo podría encontrar su origen o razón de ser en la coordinación fiscal desarrollada por los Estados miembros, en base a lo dispuesto en el ya extinto artículo 220 del Tratado de Roma. Este precepto

contemplaba la posibilidad de los Estados miembros de entablar, cuando fuera necesario, negociaciones entre sí al objeto de asegurar a favor de sus nacionales, entre otros objetivos, la supresión de la doble imposición dentro de la UE.

La desaparición del antiguo artículo 220 (artículo 293 TCE) con ocasión del Tratado de Lisboa en 2009, y la no previsión de una disposición similar en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) no significa, en nuestra opinión, que la eliminación de la doble imposición internacional haya dejado de ser un objetivo del Derecho Europeo⁽⁴¹⁾. La jurisprudencia del TJUE en este sentido respalda, sin duda, esta interpretación.

Respecto a la naturaleza que tendría el Convenio Modelo, debería dilucidarse si sería un instrumento de Derecho Internacional *stricto sensu* como los Convenios de doble imposición o adoptaría, más bien, el carácter de instrumento del Derecho Europeo. A juicio de algunos autores, el Convenio Modelo no revestiría ninguna de las naturalezas mencionadas o, al menos, nunca podría considerarse como un instrumento tradicional del Derecho de la UE⁽⁴²⁾. En realidad, se trata de una solución atípica a un problema atípico, cual es la interacción entre los convenios de doble imposición y el Derecho Europeo.

Es decir, asistimos al resultado de un compromiso establecido entre dos ordenamientos legales, el ordenamiento internacional y el de la UE, respectivamente. Por este motivo, el Convenio Modelo incluiría elementos de Derecho Internacional así como de Derecho Europeo. Entre los primeros podríamos encontrar la propia naturaleza del Tratado (si es que finalmente se opta por atribuirle el carácter de instrumento del Derecho Internacional) y la redacción de muchas de sus cláusulas. En contraste, la influencia del Derecho europeo se reflejaría tanto en la inclusión de determinados principios, como en la atribución de competencia al TJUE⁽⁴³⁾, así como en el papel a desempeñar por parte de la Comisión Europea, sobre la que recaería la función de coordinar la elaboración del Convenio Modelo.

La estructura del mismo debería ser flexible y quedar sujeta a una posible revisión cada cinco años, garantizando de este modo las reformas que en su caso exigiera la evolución del Derecho Europeo. En este sentido, la Comisión sería la llamada a designar un Comité técnico de carácter permanente (integrado, entre otros, por representantes de los Estados miembros), competente para efectuar un seguimiento constante del Convenio Modelo así como para proponer, cuando se estimara conveniente, las modificaciones pertinentes.

Retomando un aspecto al que ya aludimos con anterioridad, cual es el de los Estados signatarios, es conveniente recalcar que el Convenio Modelo debería ser firmado para su aprobación por todos los Estados miembros. Sólo una aprobación de estas características produciría el efecto de obligarles a atenerse al Convenio Modelo en sus relaciones bilaterales entre ellos.

A este respecto, la doctrina se ha manifestado afirmando desconocer si el Convenio Modelo en sí mismo representa o no la mejor solución, pero añadiendo al mismo tiempo que, con independencia de ello, posee con toda seguridad más posibilidades de éxito -al menos como primer paso- que un Tratado Multilateral de la UE en esta materia. Ahondando en esta afirmación, se ha esgrimido como argumento el hecho de que, en términos comparativos, en un primer momento resultaría más sencillo aunar posiciones únicamente en algunas cuestiones o conceptos clave (finalidad ésta perseguida por el Convenio Modelo), que intentar llevar a los Estados miembros hacia una regulación única y uniforme de la materia (o lo que es igual, hacia un Tratado Multilateral), que por otro lado todavía no se presenta como indispensable.

Partiendo de tales premisas, cabría deducir que el Convenio Modelo representaría la primera de las fases de un hipotético programa a desarrollar en el tiempo, cuya culminación consistiría en la adopción de un Tratado Multilateral de la UE que vendría a sustituir, en su caso, a la totalidad de convenios bilaterales existentes en la materia.

A modo de conclusión final cabría reiterar, por tanto, que debido a la ausencia de una única solución óptima a los problemas derivados de la interacción entre los convenios de doble imposición y el Derecho de la UE, la combinación de diversas medidas (que es lo que implica, en suma, el esquema Convenio Modelo-Tratado Multilateral) podría presentarse como la forma más adecuada de resolver a corto plazo tales cuestiones; esto es, como primera medida de un programa multifásico a desarrollar en el tiempo. En cualquier caso, es evidente que si echamos la vista atrás y analizamos las libertades fundamentales de la UE, así como la forma en que éstas se alcanzaron en la práctica -de lo cual no hace tanto tiempo-, nadie puede dudar de que lo que no es posible hoy, puede que lo sea mañana.

4. Desarrollo de un instrumento multilateral en la era post-BEPS

Desde una perspectiva global, por tanto, puede afirmarse que la adopción de un convenio multilateral es deseable⁽⁴⁴⁾ por múltiples razones. En primer término,

porque facilitaría la implementación de las medidas convencionales derivadas del BEPS, sin necesidad de tener que renegociar de modo individual los tratados bilaterales ya existentes. Además, dicho instrumento multilateral permitiría a los países en vías de desarrollo que puedan tener dificultades para concluir o renegociar sus tratados bilaterales, beneficiarse plenamente del proyecto BEPS. Igualmente, un convenio multilateral facilita la introducción de medidas multilaterales, como por ejemplo un procedimiento de resolución de conflictos multilateral, en comparación con los problemas que estas iniciativas encuentran en el marco bilateral. Al margen de ello, se apunta que la adopción de un instrumento de esta índole aumentará la consistencia y claridad de la red convencional, al tiempo que aportará una mayor confianza y determinación a los Estados para abordar el proyecto BEPS al unísono. Ahora bien, para que esta iniciativa salga adelante, se requiere una amplia participación⁽⁴⁵⁾ y respaldo por parte de los Estados soberanos a dicho instrumento multilateral.

En el plano doctrinal, destacan las reflexiones sobre el tema realizadas por Malherbe⁽⁴⁶⁾, que enuncia diversas vías para alcanzar la multilateralidad. Tras descartar tanto la adaptación de los Comentarios al CM OCDE, como la instauración de un tratado multilateral que reemplazara la red de convenios bilaterales existente, el citado autor propone “la firma de un tratado marco multilateral al que diferentes Estados podrían adherirse por declaración sin modificar los términos (...)”, o “la conclusión de un tratado multilateral que modifique los tratados bilaterales, pero a propósito del cual los países participantes tendrían el derecho a formular reservas”. Con todo, consciente de las dificultades que entrañan estas soluciones, sugiere la creación, en ausencia de un Tribunal de Justicia internacional en materia tributaria, de una instancia superior, designada en el tratado, a cuya decisión se someterían los Estados. No obstante el carácter loable de esta aportación, la misma tampoco se halla exenta de problemas⁽⁴⁷⁾ para su articulación, en la medida en que requeriría la instauración de dicha instancia mediante un tratado multilateral auspiciado por un amplio consenso internacional, difícil de alcanzar en nuestros días.

Desde el punto de vista técnico, la OCDE examinó a través de su Informe la viabilidad del convenio multilateral, respecto a lo cual se contemplaron tres opciones: (a) La adopción de un instrumento autónomo que sustituya a los tratados bilaterales existentes; (b) La adopción de un instrumento que opere meramente como protocolo de modificación de cada uno de los convenios bilaterales; y, (c) La adopción de un instrumento que coexista con los tratados bilaterales en vigor.

Se concluyó que únicamente la tercera opción respeta la soberanía fiscal y es susceptible de alcanzar un resultado eficaz. En este sentido, el convenio multilateral comportaría la modificación de algunas disposiciones comunes de los tratados bilaterales e incluiría, en caso de ausencia, cláusulas dirigidas a lograr los objetivos del BEPS. El convenio multilateral será obligatorio para las partes contratantes, pero sólo regirá las relaciones entre aquellos que ya tengan un tratado bilateral aplicable entre ellos⁽⁴⁸⁾. La única excepción a esta regla general vendría constituida por el mecanismo de resolución de controversias, que desplegaría su virtualidad no ya bilateralmente, sino de forma multilateral. El futuro convenio multilateral se sometería a los procedimientos ordinarios de ratificación interna que correspondan. Desde esta óptica, la OCDE declara que la adopción de dicho instrumento multilateral parece no sólo deseable, sino también viable.

Ahora bien, la implementación e interacción de dicho tratado multilateral con los convenios bilaterales ya existentes ha de regularse de manera precisa⁽⁴⁹⁾. Esta materia debería regirse, para los Estados que la han ratificado, por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT). En este sentido, el artículo 30.3 CVDT determina la prevalencia del instrumento multilateral en caso de discrepancia con lo dispuesto en los convenios bilaterales, salvo que se haya previsto expresamente lo contrario. La misma interpretación deriva del artículo 59 CVDT, en virtud del cual el convenio posterior prima, como regla general, sobre el anterior.

En la hipótesis de que sólo uno de los Estados parte en el convenio bilateral se adhiriera al multilateral, el artículo 30.4 CVDT dispone, sin embargo, que las relaciones entre ellos continuarán rigiéndose por el convenio bilateral en el que ambos son parte.

Finalmente, por lo que respecta a su contenido⁽⁵⁰⁾, se reconoce que éste sólo podrá definirse cuando los resultados del proyecto BEPS se conozcan. En este plano, cobra particular relevancia el papel que tanto la UE⁽⁵¹⁾ como los Estados miembros⁽⁵²⁾ están llamados a jugar en dicho tratado multilateral. De otra parte, cabe subrayar que la determinación de qué medidas deban introducirse en los convenios bilaterales no es una cuestión que competa a la Acción 15 BEPS, sino que su finalidad se centra en cómo se pueden instrumentar dichas medidas a través de un tratado multilateral, que evite la renegociación de los convenios bilaterales. Con todo, no es menos cierto que resulta muy complejo diseñar la

fórmula para articular el futuro instrumento multilateral, con carácter previo a la definición de las medidas que integrarán su contenido.

Por este motivo, el ámbito de aplicación inicial del convenio multilateral se centrará en las cuestiones convencionales acordadas derivadas del BEPS, en aras a asegurar su implementación dentro del calendario previsto. Todo ello sin perjuicio de la concepción del convenio multilateral como un instrumento dinámico, susceptible de alojar cláusulas multilaterales en un futuro próximo.

BIBLIOGRAFÍA

ATCHABAHIAN, A.: “El Grupo Andino y su enfoque de la doble tributación internacional”, en Hacienda Pública Española nº 32, 1975.

BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: “La doble imposición en el Grupo Andino”, en Revista Española de Derecho Internacional nº 1-3, 1975.

CARIBBEAN COMMUNITY (CARICOM): “Agreement of the Governments of the Member States of the Caribbean Community for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to taxes on income, profits or gains and capital gains and for the encouragement of regional trade and investment”, 1994.

CFE FISCAL COMMITTEE: “Opinion Statement FC 15/2014 on developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaties (BEPS Action 15)”, en European Taxation Journal vol.55, nº 4, 2015.

DAHLBERG, M. y ÖNDER, A.S.: “Taxation of cross-border employment income and tax revenue sharing in the Öresund Region”, en Bulletin for International Taxation vol.69, nº 1, 2015.

EUROPEAN COMMISSION: “EC Law and Tax Treaties”, Working document, Workshop of experts, 5 July, 2005.

“Removing cross-border tax obstacles. Organisation and practices in Member States’ tax administrations”, Specific contract No.10 TAXUD/DE/337 based on Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report, EY - November 2014.

GARCÍA NOVOA, C.: “La influencia de las BEPS en el poder tributario internacional”, en: VVAA: “Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, México, 2015.

HELMINEN, M.: “Scope and interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention”, en Bulletin for International Taxation vol.61, nº 1, 2007.

“Non-discrimination and the Nordic Multilateral Double Taxation Convention”, en Bulletin for International Taxation vol.61, nº 3, 2007.

“The problem of double non-taxation in the European Union - To what extent could this be resolved through a Multilateral EU Tax Treaty based on the Nordic Convention?”, en European Taxation vol.53, nº 7, 2013.

“The Nordic Multilateral Tax Treaty as a Model for a Multilateral EU Tax Treaty”, International Bureau of Fiscal Documentation, 2014.

HENGSLER, O.: “The Nordic multilateral tax treaties – for the avoidance of double taxation and on mutual assistance”, en Bulletin for International Taxation vol.56, nº 8-9, 2002.

KEMMEREN, E.: “Principle of origin in tax conventions. A rethinking of models”, Pijnenburg, The Netherlands, 2001.

“ECJ recent developments in direct taxation”, Eucotax Series on European taxation, vol.13, 2006.

“After repeal of Art. 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: the EU objective of eliminating double taxation can be applied more widely”, en EC Tax Review vol.17, nº 4, 2008.

“Double tax conventions on income and capital and the EU: past, present and future”, en EC Tax Review vol.21, nº 3, 2012.

MALHERBE, J.: “Acción Internacional contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) y Medidas anti-abuso”, en Boletín Informativo, 7ª época, vol. I, nº 4, 2014.

“The issues of dispute resolution and introduction of a multilateral treaty”, en Intertax vol.43, nº 1, 2015.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: “El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿El final, el principio del final o el final del principio?”, en Quincena Fiscal nº 1-2, 2014.

MATTSSON, N.: “Is the multilateral convention a solution for the future? Comments with reflection to the Nordic experience”, en Intertax vol. 13, nº 9, 1985.

- NOUWEN, M.: “The gathering momentum of international and supranational action against aggressive tax planning and harmful tax competition: the state of play of recent work of the OECD and European Union”, en *European Taxation Journal* vol. 53, nº 10, 2013.
- OCDE: “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, 2014.
- OECD: “Developing a Multilateral Instrument to modify bilateral treaties”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014.
- OECD: “OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers”, Istanbul, Turkey, February 2015.
- PISTONE, P.: “The impact of Community Law on Tax Treaties. Issues and solutions”, *Eucotax Series on European Taxation*, vol. 4, Kluwer Law International, 2002.
- “Workshop on tax treaties and European Law, European Commission, Brussels 5 July 2005, Panel 3 – Possible solutions.
- “National treatment for all non-resident EU nationals: looking beyond the D decision”, en *Intertax* vol. 33, nº 10, 2005.
- RÄDLER, A.: “Most-favoured-nation clause in European Tax Law?”, en *EC Tax Review* vol.4, nº 2, 1995.
- RIBES RIBES, A.: “Reflexiones acerca de un futuro Convenio multilateral en el ámbito de la Unión Europea”, en: VVAA: “Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, México, 2015.
- ROSENBLOOM, H.D., HELAL, M.S. y NOKED, N.: “The unruly world of tax: a proposal for an International Tax Cooperation Forum”, en *Florida Tax Review* nº 15, 2014.
- SANTIAGO, B.: “Non-discrimination provisions at the intersection of EC and International Tax Law”, en *European Taxation* vol.49, nº 5, 2009.
- STREINZ, R.: “Multilateral instrument and EU competence”, en *British Tax Review* nº 3, 2015.
- VALDÉS COSTA, R.: “Estudios de Derecho Tributario Internacional”, AMF Editorial, Montevideo, 1978.

- VAN THIEL, S.: “A slip of the European Court in the D Case (C-376/03): denial of the most-favoured-nation treatment because of absence of similarity”, en *Intertax* vol.33, nº 10, 2005.
- VOGEL, K.: “Problems of a most-favoured-nation clause in intra-EU Treaty Law”, en *EC Tax Review* vol.4, nº 4, 1995.
- VVAA: “Fiscal harmonization in the Andean Countries”, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1977.
- WEBER, D.: “Most-favoured-nation treatment under tax treaties rejected in the European Community background and analysis of the D Case”, en *Intertax* vol. 33, nº 10, 2005.
- ZALASINSKI, A.: “Conclusion of the BEPS multilateral instrument and distribution of competences between the EU and its member states”, en *British Tax Review* nº 3, 2015.

-
- (1) El presente trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de investigación “El Plan de acción europeo contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y su incidencia en el ordenamiento jurídico español” (DER2015-64816-P), financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad, Programa Estatal de Fomento de la Investigación Científica y Técnica de excelencia. Este trabajo se basa en la Comunicación técnica presentada por la autora en las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) y celebradas en Ciudad de México en noviembre de 2015.
- (2) Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante (España).
- (3) OECD: “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, [<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>]. También puede consultarse la versión en castellano: OCDE: “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, 2014, p. 15 [<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2313334e.pdf?expires=1421174415&id=id&accname=guest&checksum=BEB70B1A6C8EB26246B19B5A3F1C5B47>]
- (4) Nouwen, M.: “The gathering momentum of international and supranational action against aggressive tax planning and harmful tax competition: the state of play of recent work of the OECD and European Union”, en *European Taxation Journal* Vol. 53, No. 10, 2013 [http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/et/html/et_2013_10_int_1.html&q=n] consultado el 16 de mayo de 2016.
- (5) OECD: “Developing a Multilateral Instrument to modify bilateral treaties”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014 [<http://dx.doi.org/10.1787/9789264219250-en>], consultado el 18 de mayo de 2016.
- (6) OECD: “OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers”, Istanbul, Turkey, February 2015. See: Annex 1. Mandate for the development of a multilateral instrument on tax treaty measures to tackle base erosion and profit shifting (BEPS Action 15). [<http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-february-2015.pdf>], consultado el 18 de mayo de 2016.
- (7) El citado Informe contiene un Anexo técnico, denominado “A toolbox for a multilateral instrument for the swift implementation of BEPS measures”, fundamentado en las aportaciones de especialistas en Tributación y en Derecho Internacional Público.

- (8) Hengsle, O.: “The Nordic multilateral tax treaties – for the avoidance of double taxation and on mutual assistance”, en *Bulletin for International Taxation* vol.56, nº 8-9, 2002, p. 372.
- (9) Hengsle, O.: “The Nordic (...)”. Ob. cit. p. 372.
- (10) Más conocido como Pacto Andino, este Acuerdo firmado el 26 de mayo de 1969 por Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú (y el 13 de febrero de 1976 por Venezuela, que abandonó la Comunidad Andina en 2006), supone el nacimiento de la integración subregional de estos países andinos, regulando a su vez durante más de veinticinco años –con algunas reformas posteriores– el funcionamiento de una de las Organizaciones internacionales más innovadoras del panorama del regionalismo internacional. Con todo, el Protocolo de Trujillo de 10 de marzo de 1996 ha venido a modificar ampliamente el primigenio Acuerdo, alumbrando la Comunidad Andina que, desde la entrada en vigor del citado Protocolo el 3 de junio de 1997, es la denominación que corresponde a esta Organización internacional (de la que Chile fue miembro entre 1969 y 1976, teniendo en la actualidad el *status* de Miembro asociado).
- (11) La Decisión apuntada perseguía, entre otros objetivos, minimizar los problemas de doble imposición internacional e incentivar el movimiento intrasubregional de capitales. Atchabahian, A.: “El Grupo Andino y su enfoque de la doble tributación internacional”, en *Hacienda Pública Española* nº 32, 1975, p. 130.
- (12) En líneas generales, tales Modelos representan la expresión más genuina de la posición tradicionalmente defendida por los Estados de América Latina en esta materia.
- (13) La Conferencia Regional de México, convocada por la Sociedad de Naciones en 1943 y a la que ya nos referimos, supuso la continuación de la labor iniciada en este campo a través de los Convenios Modelo de 1928. El predominio de los países latinoamericanos, ante la situación de conflicto bélico internacional existente en aquella época, explica la oportunidad de aquel tratado y la consagración en su texto de la doctrina –conforme a sus principios jurídicos e intereses económicos– frecuentemente invocada con posterioridad por los Estados en desarrollo en América Latina.
- (14) En este sentido, autores como Valdés Costa han venido a criticar duramente la Reunión posterior del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones celebrada en Londres en 1946, donde en un ambiente internacionalmente más amplio prevalecieron las soluciones propugnadas por los Estados más avanzados, aprobándose en consecuencia un nuevo Modelo sustancialmente opuesto al anterior y que ejerció una gran influencia con el devenir de los años, como orientación de los trabajos llevados a cabo por el Consejo Económico y Social de la Organización de Naciones Unidas (en lo sucesivo, ECOSOC). El aislamiento latinoamericano se puso de manifiesto, según el citado autor, no sólo en el hecho de tomar como material de discusión en su seno el Proyecto de Convenio Modelo de 1963 de la OCDE - inaplicable en las relaciones entre Estados industrializados y Estados en vías de desarrollo-, sino también en el absoluto desconocimiento del Modelo de México de 1943, a cuyo tenor se acogían los países latinoamericanos. Valdés Costa, R.: “Estudios de Derecho Tributario Internacional”, AMF Editorial, Montevideo, 1978, pp.16 y 31. Atchabahian, A.: “El Grupo (...)”. Ob.cit. p. 127.
- (15) Recomendaciones del Grupo de Expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio, recogidas en ALALC/ DTI/ IV dt.2, “Criterios técnicos aplicables para atribuir la potestad tributaria en convenios celebrados entre países de la ALALC” -estructurado como convenio bilateral- y, ALALC/ DTI/ IV di 2, “Criterios definidos por las reuniones de expertos en doble tributación internacional de los países miembros de la ALALC”, donde se contienen una serie de elementos técnicos de cara a la futura conclusión de convenios de doble imposición con terceros países. Un análisis comparativo entre los Modelos de convenio bilateral del Pacto Andino y de la ALALC puede encontrarse en: Valdés Costa, R.: “Estudios (...)”. Ob. cit. pp. 175 a 191.
- (16) Véase: VVAA: “Fiscal harmonization in the Andean Countries”, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1977.
- (17) Estructurado también en veintiún artículos, recogidos a lo largo de cuatro capítulos, este Convenio Modelo reproduce casi con total exactitud el contenido del tratado multilateral suscrito por el Grupo

- Andino. El texto en inglés de ambos convenios puede consultarse en: Supplement to the Bulletin for International Fiscal Documentation vol.XXVIII, nº 8, 1974.
- (18) A juicio de Borrás Rodríguez, el motivo de ello radica, fundamentalmente, tanto en la ausencia de aprobación e incorporación a la legislación interna de todos los Estados miembros a fin de dotar de vigencia al convenio multilateral, condiciones éstas todavía no cumplidas, cuanto en la escasez de movimientos de capitales entre estos países. Borrás Rodríguez, A.: “La doble imposición en el Grupo Andino”, en Revista Española de Derecho Internacional nº 1-3, 1975, pp. 90 y 91.
- (19) Convenio entre la República de Venezuela y los Estados Unidos de México para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta, firmado el 6 de febrero de 1997.
- (20) El texto del mismo puede consultarse en: “African Tax Systems”, International Bureau of Fiscal Documentation, 1973.
- (21) Caribbean Community (CARICOM): “Agreement of the Governments of the Member States of the Caribbean Community for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to taxes on income, profits or gains and capital gains and for the encouragement of regional trade and investment”, 1994, [http://www.caricom.org/jsp/secretariat/legal_instruments/agreement_doubletaxation_1994.jsp?null&prnf=1], consultado el 27 de mayo de 2016.
- (22) European Commission: “Removing cross-border tax obstacles. Organisation and practices in Member States’ tax administrations”, Specific contract No.10 TAXUD/DE/337 based on Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report, EY - November 2014, p.47 [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/study_cross_bc], consultado el 27 de mayo de 2016.
- (23) Adicionalmente, pueden encontrarse cláusulas especiales relativas a trabajadores transfronterizos en los siguientes tratados bilaterales: Austria-Alemania (2000); Austria-Italia (1981) -art.15.4-; Bélgica-Alemania (1967) -art.15.3.1-; Francia-España (1995) -art.12 del Protocolo-; Acuerdo complementario entre Francia y España relativo a trabajadores transfronterizos (1961) -art.1 - 11-; Francia-Alemania (1959) -art.13.5.a) y c)-; Francia-Italia (1989) -art.15.4-; España-Portugal (1993) -art.15.4-. Véase: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/individuals/treaties_en.htm], consultado el 27 de mayo de 2016.
- (24) Véase el Convenio de doble imposición internacional entre Holanda y Bélgica de 5 de junio de 2001 (en vigor desde el 31 de diciembre de 2002), concretamente su “Artículo 27. *Régime compensatoire pour les travailleurs frontaliers Néerlandais*”, [<http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=fdacce5-2816-4275-b6d3-6de30a757e3d&disableHighlighting=fdacce5-2816-4275-b6d3-6de30a757e3d/#findHighlighted>], **consultado el 26 de mayo de 2016.**
- (25) Los orígenes del Convenio se remontan al 22 de marzo de 1983. Con posterioridad este instrumento se sustituyó por el firmado el 18 de febrero de 1987 que, a su vez, fue reemplazado por el Convenio para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio de 12 de septiembre de 1989, al que se adhirieron las Islas Faroe. Las modificaciones de su articulado, fruto de la puesta en práctica de sus detalladas disposiciones, evidencian que estamos ante un convenio profusamente aplicado. En la actualidad se encuentra vigente la versión del Convenio aprobada en 1996. Véase: Mattsson, N.: “Is the multilateral convention a solution for the future? Comments with reflection to the Nordic experience”, en Intertax vol. 13, nº 9, 1985, pp. 212-217.
- (26) Véase, ampliamente: Helminen, M.: “Scope and interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention”, en Bulletin for International Taxation vol.61, nº 1, 2007, pp. 23-38; y, “Non-discrimination and the Nordic Multilateral Double Taxation Convention”, en Bulletin for International Taxation vol.61, nº 3, 2007, pp. 103-108.
- (27) Dahlberg, M. y Önder, A.S.: “Taxation of cross-border employment income and tax revenue sharing in the Öresund Region”, en Bulletin for International Taxation vol.69, nº 1, 2015, pp. 29-36.
- (28) Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de febrero de 1995, Asunto C-

279/93, Finanzamt Köln-Altstadt y Roland Schumacker.

- (29) Con ocasión de su pronunciamiento en el Asunto D, el TJUE rechazó la aplicación de la doctrina de la nación más favorecida en el contexto de los convenios de doble imposición. La doctrina se encuentra dividida en este punto, existiendo opiniones tanto a favor como en contra de la actuación del Alto Tribunal. Véase, entre los primeros: Kemmeren, E.: “ECJ recent developments in direct taxation”, Eucotax Series on European taxation, vol.13, 2006, pp.244-260. Por el contrario, entre los detractores: Pistone, P.: “National treatment for all non-resident EU nationals: looking beyond the D decision”, en Intertax vol. 33, nº 10, 2005, pp.412-413; Weber, D.: “Most-favoured-nation treatment under tax treaties rejected in the European Community background and analysis of the D Case”, en Intertax vol. 33, nº 10, 2005, pp.429-445; y, Van Thiel, S.: “A slip of the European Court in the D Case (C-376/03): denial of the most-favoured-nation treatment because of absence of similarity”, en Intertax vol.33, nº 10, 2005, pp.454-457.
- (30) Rädler, A.: “Most-favoured-nation clause in European Tax Law?”, en EC Tax Review vol.4, nº 2, 1995, pp. 66 y 67.
- (31) Vogel, K.: “Problems of a most-favoured-nation clause in intra-EU Treaty Law”, en EC Tax Review vol.4, nº 4, 1995, pp. 264 y 265.
- (32) Ribes Ribes, A.: “Reflexiones acerca de un futuro Convenio multilateral en el ámbito de la Unión Europea”, en: VVAA: “Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, México, 2015, pp. 1052-1056.
- (33) Véase la reciente propuesta de diseñar un Convenio Multilateral en la UE sobre la base de la Convención Nórdica: Helminen, M.: “The problem of double non-taxation in the European Union – To what extent could this be resolved through a Multilateral EU Tax Treaty based on the Nordic Convention?”, en European Taxation vol. 53, nº 7, 2013, pp. 306-312; y, “The Nordic Multilateral Tax Treaty as a Model for a Multilateral EU Tax Treaty”, International Bureau of Fiscal Documentation, 2014.
- (34) Kemmeren, E.: “Principle of origin in tax conventions. A rethinking of models”, Pijnenburg, The Netherlands, 2001, pp.62-64 y 109-110, [http://webwifs.uvt.nl/publications/304239_ext.pdf], consultado el 24 de mayo de 2016; Kemmeren, E.: “Double tax conventions on income and capital and the EU: past, present and future”, en EC Tax Review vol. 21 nº 3, 2012, pp. 162 y 163.
- (35) El tema siempre estuvo latente en el seno de la Comisión Europea, como prueba, entre otras, su declaración al hilo de la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social sobre “Hacia un Mercado interior sin obstáculos fiscales”, COM(2001) 582 final: “The Commission intends, following technical discussions with Member States, to come forward to 2004 with a Communication on the need to adopt certain provisions of double taxation conventions based on the OECD Model to comply with treaty principles. This will constitute a first step towards the possible elaboration of an EU Model Treaty”. [<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF>], consultado el 25 de mayo de 2016.
- (36) European Commission: “EC Law and Tax Treaties”, Working document, Workshop of experts, 5 July, 2005, [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_convention] consultado el 25 de mayo de 2016.
- (37) Véase: European Commission: Workshop on “EC Law and Tax Treaties”, 2005, [http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/workshop/index_en] consultado el 25 de mayo de 2016.
- Pistone, P.: Workshop on tax treaties and European Law, European Commission, Brussels 5 July 2005, Panel 3 – Possible solutions, [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_convention] consultado el 25 de mayo de 2016.
- (38) Pistone, P.: “The impact of Community Law on Tax Treaties. Issues and solutions”, Eucotax Series on

European Taxation, vol. 4, Kluwer Law International, 2002.

- (39) Sobre la cláusula relativa a la no discriminación en un hipotético Convenio Modelo/Tratado Multilateral en la UE, véase: Santiago, B.: “Non-discrimination provisions at the intersection of EC and International Tax Law”, en *European Taxation* vol.49, nº 5, 2009, pp. 249-262.
- (40) En esta dirección pueden consultarse las distintas propuestas elaboradas por Kemmeren, de una parte, y Pistone, de otra, al objeto de diseñar un Convenio Modelo europeo. Mientras el primero adopta como eje nuclear el criterio del “origen”, el segundo configura el criterio de la residencia como decisivo a la hora de determinar el ejercicio del poder tributario. Pistone, P.: “The influence (...)”. Ob. cit. pp. 235-323; Kemmeren, E.: “Principle (...)”. Ob. cit. pp. 151-152.
- (41) Kemmeren, E.: “After repeal of Art. 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: the EU objective of eliminating double taxation can be applied more widely”, en *EC Tax Review* vol. 17, nº 4, 2008, pp. 156-158.
- (42) Adviértase que su consideración como parte del ordenamiento europeo requeriría la aprobación formal del legislador europeo.
- (43) El TJUE podría conocer de las disputas entre los Estados miembros, relativas a la interpretación de sus convenios bilaterales dimanantes del Convenio Modelo, siempre y cuando el concreto tratado bilateral así lo dispusiera. El fundamento de tal competencia reside en el artículo 273 TFUE (antiguo artículo 239 TCE), que señala lo siguiente: “El Tribunal de Justicia será competente para pronunciarse sobre cualquier controversia entre Estados miembros relacionada con el objeto de los Tratados, si dicha controversia le es sometida en virtud de un compromiso”.
- (44) En este sentido se ha posicionado también el CFE Fiscal Committee: “Opinion Statement FC 15/2014 on developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaties (BEPS Action 15)”, en *European Taxation Journal* vol. 55, nº 4, 2015, p. 157.
- (45) La propia OCDE reconoce en su Informe que la voluntad de los Estados de suscribir un convenio multilateral no es clara. Si no existe un auténtico consenso político, el instrumento multilateral no será relevante. Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero, J.M.: “El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿El final, el principio del final o el final del principio?”, en *Quincena Fiscal* nº 1-2, 2014, p.110. Véase, ampliamente, sobre la necesidad de una colaboración efectiva entre los Estados, la propuesta de creación de un “International Tax Cooperation Forum”: Rosenbloom, H.D., Helal, M.S. y Noked, N.: “The unruly world of tax: a proposal for an International Tax Cooperation Forum”, en *Florida Tax Review* nº 15, 2014.
- (46) Malherbe, J.: “Acción Internacional contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) y Medidas anti-abuso”, en *Boletín Informativo*, 7ª época, vol. I, nº 4, 2014, p. 20. Accesible en: http://aitfa.org/images/index_files/pdf/boletines/2014/diciembre_2014.pdf [consultado el 27 de mayo de 2016].
- (47) Serrano Antón, F.: “Los retos de la Fiscalidad Internacional Latinoamericana en el contexto actual. ¿Hacia la convivencia de un Convenio multilateral BEPS con convenios bilaterales para la doble imposición internacional?”, en: VVAA: “Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, México, 2015, p. 703.
- (48) Véase, en sentido crítico: Malherbe, J.: “The issues of dispute resolution and introduction of a multilateral treaty”, en *Intertax* vol.43, nº 1, 2015, p. 94.
- (49) García Novoa, C.: “La influencia de las BEPS en el poder tributario internacional”, en: VVAA: “Memorias (...)”. Ob.cit. p.504.
- (50) Serrano Antón, F.: “Los retos (...)”. Ob. cit. pp. 718-723.
- (51) Streinz, R.: “Multilateral instrument and EU competence”, en *British Tax Review* nº 3, 2015, pp. 429-443.
- (52) Zalasinski, A.: “Conclusion of the BEPS multilateral instrument and distribution of competences between the EU and its member states”, en *British Tax Review* nº 3, 2015, pp.444-448.